



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
 SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

**Processo n°** 15504.005295/2010-97  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2401-002.898 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de fevereiro de 2013  
**Matéria** DIFERENÇA DE CONTRIBUIÇÕES  
**Recorrente** MINAS GOIÁS TRANSPORTES LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - SEGURADOS EMPREGADOS - PAGAMENTOS INDIRETOS - DESCUMPRIMENTO DA LEI - - INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO

Uma vez estando no campo de incidência das contribuições previdenciárias, para não haver incidência é mister previsão legal nesse sentido, sob pena de afronta aos princípios da legalidade e da isonomia.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS - DESCUMPRIMENTO DOS PRECEITOS LEGAIS - ESTIPULAÇÃO NO ACORDO OU CONVENÇÃO DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS.

Não demonstrou o recorrente que os acordos e convenções coletivas estipulavam metas para o pagamento de PLR.

PAGAMENTO DE ABONO PECUNIÁRIO - PREVISÃO EM AC/CC - DESVINCULADO DO SALÁRIO - NÃO COMPROVAÇÃO DO PAGAMENTO DA RUBRICA PRETENDIDA.

A alegação de que os valores descrito em folha de pagamento seriam na verdade abono pecuniário não pode ser acolhida se não comprova o recorrente o equívoco cometido, seja por meio de retificação contábil ou mesmo da própria folha de pagamento.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - BASE DE CÁLCULO DOS CARRETEIROS - DISCUSSÃO JUDICIAL. - RENÚNCIA A INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA - NÃO CONHECIMENTO.

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo.

Trazendo aos autos declaração de que encontra-se filiado a associação que ingressou em juízo para questionar a base de cálculo de 20% sobre a contratação de carreteiros, não há como apreciar as questões meritórias, face a concomitância de ação judicial.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso e na parte conhecida, negar provimento.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Relatora

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Elias Sampaio Freire, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Kleber Ferreira de Araújo, Igor Araújo Soares, Marcelo Freitas de Souza Costa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

## Relatório

O presente Auto de Infração de Obrigação Principal, lavrado sob o n. 37.260.370-0, em desfavor da recorrente, tem por objeto as contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social, parcela a cargo da empresa, incluindo as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, no período de 01/2006 a 12/2006.

Conforme descrito no relatório fiscal, fl. 16 a 17, foram apuradas contribuições incidentes sobre remuneração paga aos seus segurados empregados, verificado através de folha de pagamento, registros contábeis e rescisões de contrato de trabalho relativa a pagamento de resultado econômico da empresa, nas competências 03,07,08,09,11 e 12/2006 pagos somente nas filiais 0007-22 e 0011-09. Além disso, a empresa recolheu as contribuições previdenciárias sobre os contribuintes individuais a seu serviço (carreiros) sobre base de cálculo menor, utilizando-se de percentual inferior ao estabelecido na legislação da espécie, ou seja, 11,71% ao invés de 20%, conforme demonstram planilhas anexas a este relatório. Logo, foram apuradas diferenças de base de cálculo no percentual de 8,29%, de 01 a 12/2006, valores esses que foram objeto também de lançamento nesse auto de infração.

Importante, destacar que a lavratura do AI deu-se em 30/03/2010, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido no dia 31/03/2010.

Não conformada com a autuação a recorrente apresentou defesa, fls. 178 a 186.

O processo foi baixado em diligência, tendo o auditor emitido informação fiscal, acerca dos argumentos trazidos pelo recorrente em sua impugnação, fl. 316:

*1) O representante da empresa contesta, entre outros itens, os lançamentos relativos aos valores de participação dos lucros, informando que não cabe incidência de contribuição previdenciária.*

*A empresa fiscalizada não apresentou a fiscalização nenhum documento constante no rol de exigências legais (Lei 10.101/00), ou seja:*

*Comissão paritária e sindicato, metas e critério de distribuição e aplicação das metas para distribuição dos valores de participação nos lucros, entre outros.*

*2) A DRJ- BH nos solicita informação conclusiva quanto ao lançamento referente ao CNPJ 17.245.325/0011-09 que segundo a defesa se refere a abono pecuniário desvinculado do salário concedido por força de convença coletiva.*

*O representante da empresa contesta os lançamentos efetuados para a filial 0011-09 Rio de Janeiro, relativo aos meses de 03/2006 e 09/2006, informando que se trata de abono pecuniário*

*e não participação nos lucros - PLR. Apenas alega, anexando convenções coletivas, sem documento comprobatório do pagamento, como por exemplo, a folha de pagamento da empresa.*

*Anexamos a esta informação fiscal o resumo das folhas de pagamento da filial 0011-09 Rio de Janeiro, nas competências 03 e 09 de 2006, onde se verifica claramente o pagamento da PLR código 053, nos valores respectivos de R\$ 9.050,00 e 10.091,60, exatamente os valores lançados, comprovando que se tratam de participação nos lucros - PLR e não abono pecuniário como afirma o ilustre representante da empresa,.*

*Anexamos, também, tabela de incidência nos pagamentos feitos pela empresa, que comprova o código utilizado de 053 PLR. Todos os documentos anexados estão devidamente rubricados e carimbados pela empresa Minas Goiás e pelo Auditor Fiscal.*

*Aproveitamos para anexar também os resumos das folhas de pagamento da filial 0007-22 São Paulo e Frota SP, onde se comprova o pagamento da PLR também nesta filial.*

Devidamente cientificado, manifestou-se o recorrente, fl. 335, no sentido que a verba paga por erro na folha de pagamento com a nomenclatura PLR é na verdade abono pecuniário, não sofrendo incidência de contribuição previdenciária.

Foi exarada a Decisão de 1 instância que confirmou a procedência do lançamento, fls. 344 a 350.

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS  
Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006  
CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA- PATRONAL.*

*A empresa é obrigada a arrecadar e recolher as contribuições previdenciárias a seu cargo e as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa Resultante de Riscos Ambientais do Trabalho- GILRAT, na forma estabelecida pela legislação.*

*CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS CARRETEIROS.*

*Incide contribuição previdenciária sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título aos segurados contribuintes individuais, nos termos da legislação previdenciária.*

*PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS Parcela paga a título de Participação nos Resultados, em desacordo com a legislação pertinente, integra o salário de contribuição.*

*INCONSTITUCIONALIDADE DA MULTA.*

*Na esfera administrativa, não cabe discussão sobre inconstitucionalidade de norma.*

*Os atos normativos que disciplinam a aplicação da penalidade foram regularmente observados e estão em consonância com as disposições constitucionais e legais.*

*A multa foi aplicada nos termos da legislação de regência e respeitada a multa mais benéfica ao contribuinte, em observância ao previsto no art. 106,11, "c" do CTN.*

#### *PROVA*

*A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual.*

#### *Impugnação Improcedente*

#### *Crédito Tributário Mantido*

Não concordando com a decisão do órgão previdenciário, foi interposto recurso pela notificada, conforme fls. 344 e seguintes, contendo em síntese os mesmos argumentos da impugnação, os quais podemos descrever de forma sucinta:

1. Faz um breve relato dos fatos e apresenta suas razões para que seja considerado como verba não incidente de contribuição previdenciária, os valores pagos a título de participação nos resultados econômicos da empresa.
2. Transcreve o art. 7 da CF- Constituição da República, inciso XI, o art. 28, §9º, "j", da Lei 8.212/91, cita jurisprudência do TRF - Tribunal Regional Federal da I Região e afirma que a participação nos lucros ou resultados creditada, nos termos da Lei 10.101/2000, não integra a base de cálculo da contribuição previdenciária devida pela empresa.
3. Diz que, a convenção ou acordo coletivo de trabalho, como determina a Lei, é instrumento legítimo a regulamentar a forma de participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa. O ajuste decorrente desse acordo ou convenção, não compõe, via de consequência, a base de cálculo da contribuição previdenciária devida pelos segurados empregados.
4. Assevera que não possui programa próprio de participação nos lucros ou resultados. Em virtude disso, a participação de seus empregados nos lucros ou resultados fica condicionada ao disposto na CCT, conforme previsto no inciso II, do art. 2º da Lei 10.101/00.
5. Assim, não há que se falar que a impugnante descumpriu as disposições contidas no §2º, da Cláusula 2.ª da CCT de 2005/2006 e o §1º da Cláusula 2.ª da CCT de 2006/2007.
6. A recorrente realizou os pagamentos em conformidade com a CCT, que foi fruto de negociação entre os empregadores e empregados. Todas as cláusulas da CCT, que tem caráter normativo, devem ser respeitadas, sob pena de incorrer em multa, a teor do contido nos artigos 611, 616 e 622 da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT.
7. O pagamento da participação nos resultados econômicos da empresa, de caráter não remuneratório, foi realizado em conformidade com a CCT, com a Constituição Federal e a Lei Ordinária. Por tais razões, a exigência de contribuição previdenciária, parte patronal, sobre os valores pagos não pode subsistir.

8. No mesmo contexto, alega o recorrente que não pode ser exigida a contribuição destinada ao SAT sobre os valores pagos a título de participação nos resultados econômicos, uma vez ser tal pagamento desvinculado da remuneração.
9. Entende o recorrente, também, que não incide contribuição previdenciária sobre os pagamentos a título de abono pecuniário.
10. Em relação à filial 17.245.325/0011-09, a fiscalização sustentou que houve pagamento aos empregados relativos à participação nos resultados, nas competências 03/2006 e 09/2006, entretanto, tais pagamentos se referem a pagamentos de abono pecuniário.
11. Conforme cláusula 3. da CCT, vigente em 2005/2006 e 2006/2007, o abono pecuniário é desvinculado do salário. Tal parcela não integra o salário de contribuição nos termos do item 7, alínea "e", do §9º do art. 28 da Lei 8.212/91.
12. Cita ementa de entendimento do Superior Tribunal de Justiça - STJ a respeito da questão e conclui que o lançamento fiscal deve ser julgado improcedente.
13. Aduz o recorrente que o Auto de Infração deve ser julgado improcedente em relação ao lançamento de supostas diferenças de recolhimento da contribuição previdenciária relativa aos pagamentos realizados a contribuintes individuais - carreteiros, estabelecimento CNPJ 17.245.325/00001-37, competências 01.2006 a 12/2006.
14. Conforme documentos anexos, a Impugnante recolheu a contribuição utilizando a base de cálculo de 11,71%, sobre a remuneração dos contribuintes individuais - carreteiros, por força de decisão judicial.
15. Em que pese a decisão ter sido reformada pelo TRF da 3. Região, existe recurso especial pendente de julgamento que poderá modificar a decisão.
16. Traz artigo doutrinário sobre a inconstitucionalidade da fixação da base de cálculo da contribuição previdenciária incidente sobre a remuneração dos carreteiros por meio de Decreto, dispondo que somente a Lei poderia tratar tal matéria o que torna o lançamento, também, improcedente.
17. Argui que a multa aplicada, no percentual de 75% sobre o valor atualizado do tributo supostamente devido, tem caráter confiscatório, art. 150, IV da Carta Magna e afronta o princípio da proporcionalidade e o direito de propriedade, art. 5º, XXII, da Constituição. Pede a redução da multa em 50%, o que entende ser razoável.

A DRFB encaminhou o processo para julgamento no âmbito do CARF.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Relatora

### **PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE:**

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação à fl. 133. Superados os pressupostos, passo as preliminares ao exame do mérito.

### **DO MÉRITO**

No mérito, foram atacados os salários indiretos considerados pela auditoria fiscal, como salário de contribuição para efeitos previdenciários. Porém, antes mesmo de apreciar cada um dos fatos geradores isoladamente, convém apreciar o conceito de salário de contribuição e remuneração.

### **DA DEFINIÇÃO DE SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO**

De acordo com o previsto no art. 28 da Lei n.º 8.212/1991, para o segurado empregado entende-se por salário-de-contribuição:

*Art.28. Entende-se por salário-de-contribuição:*

*I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)- grifo nosso.*

A legislação previdenciária é clara quando destaca, em seu art. 28, §9º, quais as verbas que não integram o salário de contribuição. Tais parcelas não sofrem incidência de contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial.

*Art. 28 (...)*

***§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)***

*a) os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)*

*b) as ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei nº 5.929, de 30 de outubro de 1973;*

c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;

d) as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho-CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

e) as importâncias: (Alínea alterada e itens de 1 a 5 acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10/12/97, e de 6 a 9 acrescentados pela Lei nº 9.711, de 20/11/98)

1. previstas no inciso I do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

2. relativas à indenização por tempo de serviço, anterior a 5 de outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço-FGTS;

3. recebidas a título da indenização de que trata o art. 479 da CLT;

4. recebidas a título da indenização de que trata o art. 14 da Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973;

5. recebidas a título de incentivo à demissão;

**6. recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT;**

**7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário;**

8. recebidas a título de licença-prêmio indenizada;

9. recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984;

f) a parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;

g) a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

h) as diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal;

i) a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977;

**j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;**

l) o abono do Programa de Integração Social-PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público-PASEP; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

m) os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado



*para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)*

*n) a importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)*

*o) as parcelas destinadas à assistência ao trabalhador da agroindústria canavieira, de que trata o art. 36 da Lei nº 4.870, de 1º de dezembro de 1965; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)*

*p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)*

*q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)*

*r) o valor correspondente a vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)*

*s) o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)*

*t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 20/11/98)*

*u) a importância recebida a título de bolsa de aprendizagem garantida ao adolescente até quatorze anos de idade, de acordo com o disposto no art. 64 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)*

*v) os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)*

*x) o valor da multa prevista no § 8º do art. 477 da CLT. (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)*

Assim, ao não cumprir os dispositivos legais quanto a concessão dos benefícios entendeu a autoridade fiscal que assumiu o recorrente o ônus de ter os valores dos benefícios integrando o conceito de salário de contribuição, quando pago em desacordo com as respectivas leis.

Contudo, entendo que a questão tenha que ser melhor apreciada, considerando as características dos pagamentos e as regras impostas pela lei aos seus pagamentos.

### **PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS**

Em relação ao pagamento de PLR entendo que não logrou o recorrente exito em demonstrar o cumprimento da legislação para que as verbas sejam excluídas do conceito de salário de contribuição. Neste caso, não demonstrou o recorrente que os pagamento foi realizado nos moldes determinados pela lei 10.101.

Os argumentos trazidos pelo recorrente foram no sentido que mesmo que não cumprido integralmente o rito procedimental, o pagamento de PLR, por si só, já se encontra afastado do conceito de salário de contribuição, contudo entendo que não é esse o entendimento previsto na legislação.

Quanto a verba participação nos lucros e resultados, em primeiro lugar deve-se ter em mente que é norma constitucional de eficácia limitada. Para fins de esclarecimento, cabe citar, o item 02, do Parecer CJ/MPAS no 547, de 03 de maio de 1996, aprovado pelo Exmo. Sr. Ministro do MPAS, dispõe, verbis:

*(...) de forma expressa, a Lei Maior remete à lei ordinária, a fixação dos direitos dessa participação. A norma constitucional em foco pode ser entendida, segundo a consagrada classificação de José Afonso da Silva, como de eficácia limitada, ou seja, aquela que depende "da emissão de uma normatividade futura, em que o legislador ordinário, integrando-lhe a eficácia, mediante lei ordinária, lhes dê capacidade de execução em termos de regulamentação daqueles interesses". (Aplicabilidade das normas constitucionais, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1968, pág. 150). (Grifamos)*

Vale ressaltar o que o Parecer CJ/MPAS nº 1.748/99 traz em seu bojo acerca da matéria:

#### **EMENTA**

**DIREITO CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO - TRABALHADOR - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS - ART. 7º, INC. XI DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA - POSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. 1) O art. 7º, inciso XI da Constituição da República de 1988, que estende aos trabalhadores o direito a participação nos lucros desvinculado da remuneração é de eficácia limitada. 2) O Supremo Tribunal Federal ao julgar o Mandado de Injunção nº 426 estabeleceu que só com o advento da Medida Provisória nº 794, de 24 de dezembro de 1994, passou a ser lícito o pagamento da participação nos lucros na forma do texto constitucional. 3) A parcela paga a título de participação nos lucros ou resultados antes da regulamentação ou em desacordo com essa norma, integra o conceito de remuneração para os fins de incidência da contribuição social.**

(...)

7. No entanto, o direito a participação dos lucros, sem vinculação à remuneração, **não é auto aplicável**, sendo sua eficácia limitada a edição de lei, consoante estabelece a parte final do inciso anteriormente transcrito.

8. *Necessita portanto, de regulamentação para definir a forma e os critérios de pagamento da participação nos lucros, com a finalidade precípua de se evitar desvirtuamento dessa parcela.*

9. *A regulamentação ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 794, 29 de dezembro de 1994, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas e dá outras providências, hoje reeditada sob o nº 1.769-56, de 8 de abril de 1999.*

10. *A partir da adoção da primeira Medida Provisória e nos seus termos, passou a ser lícito o pagamento de participação nos lucros desvinculada da remuneração, mas, destaco, a desvinculação da remuneração só ocorrerá se atender os requisitos pré estabelecidos.*

11. *O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL ao julgar o Mandado de Injunção nº 426, onde foi Relator o Ministro ILMAR GALVÃO, que tinha por escopo suprir omissão do Poder Legislativo na regulamentação do art. 7º, inc. XI, da Constituição da República, referente a participação nos lucros dos trabalhadores, julgou a citada ação prejudicada, face a superveniência da medida provisória regulamentadora.*

12. *Em seu voto, o Ministro ILMAR GALVÃO, assim se manifestou:*

*O mandado de injunção pretende o reconhecimento da omissão do Congresso Nacional em regulamentar o dispositivo que garante o direito dos trabalhadores de participarem dos lucros e resultados da empresa (art. 7º, inc. IX, da CF), concedendo-se a ordem para efeito de implementar in concreto o pagamento de tais verbas, sem prejuízo dos valores correspondentes à remuneração.*

*Tendo em vista a continuação da transcrição a edição, superveniente ao julgamento do presente WRIT injuncional, da Medida Provisória nº 1.136, de 26 de setembro de 1995, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa e dá outras providências, verifica-se a perda do objeto desta impetração, **a partir da possibilidade de os trabalhadores, que se achem nas condições previstas na norma constitucional invocada, terem garantida a participação nos lucros e nos resultados da empresa.** (grifei)*

14. *O Pretório Excelso confirmou, com a decisão acima, a necessidade de regulamentação da norma constitucional (art. 7º, inc. XI), ficando o pagamento da participação nos lucros e sua desvinculação da remuneração, sujeitas as regras e critérios estabelecidos pela Medida Provisória.*

*15. No caso concreto, as parcelas referem-se a períodos anteriores a regulamentação do dispositivo constitucional, em que o Banco do Brasil, sem a devida autorização legal, efetuou o pagamento de parcelas a título de participação nos lucros.*

*16. Nessa hipótese, não há que se falar em desvinculação da remuneração, pois, a norma do inc. XI, do art. 7º da Constituição da República não era aplicável, na época, consoante ficou anteriormente dito. (Grifamos)*

Neste contexto podemos descrever normas constitucionais de eficácia limitada são as que dependem de outras providências normativas para que possam surtir os efeitos essenciais pretendidos pelo legislador constituinte. Ou seja, enquanto não editada a norma, não há que se falar em produção de efeitos.

Conforme disposição expressa no art. 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/91, nota-se que a exclusão da parcela de participação nos lucros na composição do salário-de-contribuição está condicionada à estrita observância da lei reguladora do dispositivo constitucional. Essa regulamentação somente ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, reeditada sucessivas vezes e convertida na Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, que veio regular o assunto em tela.

De forma expressa, a Constituição Federal de 1988 remete à lei ordinária a fixação dos direitos da participação nos lucros, nestas palavras:

*Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:*

*(...)*

*XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei.*

A Lei nº 8.212/1991, em obediência ao preceito constitucional, na alínea “j”, § 9º, do art. 28, dispõe, nestas palavras:

*Art. 28 - § 9º Não integram o salário-de-contribuição:*

*(...)*

*j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica.*

A edição da Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, que dispunha sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas, veio atender ao comando constitucional. Desde então, sofreu reedições e remunerações sucessivamente, tendo sofrido poucas alterações ao texto legal, até a conversão na Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000.

Os pagamentos referentes à Participação nos Lucros pela recorrente sofrem incidência de contribuição previdenciária, haja vista no período em que foram efetuados terem sido realizadas em desacordo com a legislação específica.

A Lei nº 10.101/2000 dispõe, nestas palavras :

*Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:*

*I - comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;*

*II - convenção ou acordo coletivo.*

**§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:**

*I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;*

*II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.*

*§ 2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.*

(...)

*Art. 3º (...)*

*§ 3º Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.*

(...)

Isto posto, não há de se acatar a teoria de que os pagamentos à título de PLR já encontram-se, por previsão constitucional, fora da base de cálculo conforme argumentado pelo recorrente.

Embora tenha alegado o auditor que durante o procedimento fiscal não foram apresentados os documentos pertinentes a comprovação do pagamento de acordo com a lei, trouxe o recorrente em sua impugnação, acordos e convenções coletivas para demonstrar a previsão de pagamento do PLR. Nesse sentido, aduziu o recorrente que a menção de pagamento de PLR no AC/CC, atribui legitimidade ao pagamento, cumprindo o rito descrito na norma, razão porque deve ser afastada a incidência de contribuição. Contudo, não concordo com a tese trazida pelo recorrente. Senão vejamos:

#### DA ESTIPULAÇÃO DE METAS

Ao contrário do entendimento externado pelo recorrente, a previsão em AC/CC, é apenas um dos requisitos, sendo que não conseguiu o mesmo demonstrar que houve a estipulação de qualquer meta, quando da realização do referido acordo.

Ainda conforme descrito na informação fiscal, outro ponto que justifica o lançamento de contribuições previdenciárias sobre os pagamentos feitos à título de participação nos lucros é o fato que inexistia estipulação de metas claras e objetivas, destacando os instrumentos o pagamento de uma parcela fixa em meses determinados.

Nesse sentido, entendo que o grande objetivo do pagamento de participação nos lucros e resultados e a participação do empregado no capital da empresa, de forma que esse se sinta estimulado a trabalhar em prol do empreendimento, tendo em vista que o seu engajamento, resultará em sua participação (na forma de distribuição dos lucros alcançados). Assim, como falar em engajamento do empregado na empresa, se o mesmo não tem conhecimento prévio do quanto a sua dedicação irá refletir em termos de participação. É nesse sentido, que entendo que a lei exigiu não apenas o acordo prévio ao trabalho do empregado, ou seja, no início do exercício, bem como o conhecimento por parte do trabalhador de quais as regras (ou mesmo metas) que deverá alcançar para fazer jus ao pagamento.

Vejam os que diz o art. 2º, § 1º da lei 10.101/2000:

***§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:***

Assim, conforme transcrito acima, “dos instrumentos DEVERÃO constar regras claras e objetivas quanto a fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas (...). Entendo que a expressão “podendo”, descrita no final do dispositivo legal, visou apenas indicar os incisos I e II, como exemplos, mas de forma alguma, afastou o estabelecimento de critérios. Se assim, não fosse, poder-se-ia vislumbrar que o trabalho exaustivo do empregado durante todo um ano, com a promessa por parte do empregador de uma futura participação nos lucros, resultasse no incremento ínfimo em sua remuneração. Ou seja, para que possa sentir-se estimulado o empregado, tem que ter a mínima noção do quanto esse seu empenho, trar-lhe-á de resultados.

Da mesma forma, não consegui vislumbrar o pagamento de abono pecuniário desvinculado do salário como argumentado pelo recorrente. Conforme já afastado pela autoridade julgadora, não basta argumentar, mas compete ao recorrente demonstrar suas alegações. Trouxe o auditor em sua informação fiscal, que a rubrica paga na FOPAG sob o código 053, diz respeito a PLR. Alegou o recorrente tratar-se de erro, posto que a única previsão em AC/CC seria para pagamento de abono, contudo não há como utilizar essa alegação para refutar o lançamento, posto não ter o recorrente comprovado qualquer retificação contábil, ou mesmo da própria folha de pagamento. NO caso, indicou o auditor os fundamentos para o lançamento, competindo a empresa o ônus de demonstrar o equívoco cometido e proceder as retificações para que comprovasse ser a verba desvinculada do salário.

Assim, entendo correto o julgamento realizado, de que deva a verba ser tida como PLR para fins de incidência de contribuição, uma vez que em relação a essa verba, não houve cumprimento dos requisitos, como já destacado no item acima.

#### DAS DIFERENÇAS EM RELAÇÃO AOS CARRETEIROS.

Quanto as diferenças apuradas em relação a base de cálculo dos carretos, também entendo que o procedimento adotado seguiu a legislação pertinente. Embora tenha ingressado em juízo, por meio de mandado de segurança coletivo por parte de sua associação, a recorrente não obteve qualquer liminar que impedisse a constituição do crédito. Assim, entendo perfeitamente possível a apuração das contribuições devidas, inclusive para que se evite a ocorrência da decadência.

Contudo, apenas em relação a apreciação das razões recursais, apresento posicionamento diverso da autoridade julgadora. Naquela oportunidade, entendeu o julgador que não havia o recorrente demonstrado a legítima representação da associação para ingressar em juízo, razão porque procedeu a análise do mérito em relação as diferenças dos pagamentos aos carreteiros. Na esfera recursal, trouxe o recorrente declaração da associação, demonstrando sua filiação em data anterior ao ingresso em juízo, o que no meu entender demonstra a legitimidade da representação em juízo.

Isto posto, ao considerar a existência de ação judicial em nome do recorrente, em relação a base de cálculo considerada pelo auditor, no caso 20%, não há como adentrar ao mérito da questão, uma vez que a concomitância de ação judicial importa renúncia, como já pacificado no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF ao publicar a súmula nº. 1 aprovada em sessão plenária de 08/12/2009, sessão que determinou nova numeração após a extinção dos Conselhos de Contribuintes.

#### SÚMULA N.º 1

*Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo.*

#### QUANTO AO SAT

Em considerando legítima a base de cálculo, PLR, por conseguinte legítima a cobrança de contribuição para o SAT, conforme expressa previsão legal.

A exigência da contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente de riscos ambientais do trabalho – RAT (antigo SAT) é prevista no art. 22, II da Lei n.º 8.212/1991, alterada pela Lei n.º 9.732/1998, nestas palavras:

*Art.22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:*

*(...)*

*II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 11/12/98)*

*a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;*

*b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;*

*c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.*

Regulamenta o dispositivo acima transcrito o art. 202 do RPS, aprovado pelo Decreto n ° 3.048/1999, com alterações posteriores, nestas palavras:

*Art.202. A contribuição da empresa, destinada ao financiamento da aposentadoria especial, nos termos dos arts. 64 a 70, e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho corresponde à aplicação dos seguintes percentuais, incidentes sobre o total da remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título, no decorrer do mês, ao segurado empregado e trabalhador avulso:*

*I - um por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado leve;*

*II - dois por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado médio; ou*

*III - três por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado grave.*

*§ 1º As alíquotas constantes do caput serão acrescidas de doze, nove ou seis pontos percentuais, respectivamente, se a atividade exercida pelo segurado a serviço da empresa ensejar a concessão de aposentadoria especial após quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição.*

*§ 2º O acréscimo de que trata o parágrafo anterior incide exclusivamente sobre a remuneração do segurado sujeito às condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física.*

*§ 3º Considera-se preponderante a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.*

*§ 4º A atividade econômica preponderante da empresa e os respectivos riscos de acidentes do trabalho compõem a Relação de Atividades Preponderantes e correspondentes Graus de Risco, prevista no Anexo V.*

*§ 5º O enquadramento no correspondente grau de risco é de responsabilidade da empresa, observada a sua atividade econômica preponderante e será feito mensalmente, cabendo ao Instituto Nacional do Seguro Social rever o auto-enquadramento em qualquer tempo.*

*§ 6º Verificado erro no auto-enquadramento, o Instituto Nacional do Seguro Social adotará as medidas necessárias à sua correção, orientando o responsável pela empresa em caso de recolhimento indevido e procedendo à notificação dos valores devidos.*

*§ 7º O disposto neste artigo não se aplica à pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do caput do art. 9º.*



§ 8º Quando se tratar de produtor rural pessoa jurídica que se dedique à produção rural e contribua nos moldes do inciso IV do caput do art. 201, a contribuição referida neste artigo corresponde a zero vírgula um por cento incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção.

§ 9º (Revogado pelo Decreto nº 3.265, de 29/11/99)

§ 10. Será devida contribuição adicional de doze, nove ou seis pontos percentuais, a cargo da cooperativa de produção, incidente sobre a remuneração paga, devida ou creditada ao cooperado filiado, na hipótese de exercício de atividade que autorize a concessão de aposentadoria especial após quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição, respectivamente. (Redação dada pelo Decreto nº 4.729/2003)

§ 11. Será devida contribuição adicional de nove, sete ou cinco pontos percentuais, a cargo da empresa tomadora de serviços de cooperado filiado a cooperativa de trabalho, incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, conforme a atividade exercida pelo cooperado permita a concessão de aposentadoria especial após quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição, respectivamente. (Redação dada pelo Decreto nº 4.729/2003)

§ 12. Para os fins do § 11, será emitida nota fiscal ou fatura de prestação de serviços específica para a atividade exercida pelo cooperado que permita a concessão de aposentadoria especial. (Redação dada pelo Decreto nº 4.729/2003)

Quanto ao Decreto 612/92 e posteriores alterações (Decretos 2.173/97 e 3.048/99), que, regulamentando a contribuição em causa, estabeleceu os conceitos de “atividade preponderante” e “grau de risco leve, médio ou grave”, deve-se afastar a arguição de contrariedade ao princípio da legalidade, uma vez que a lei fixou os parâmetros, deixando para o regulamento (Decreto) apenas a delimitação dos conceitos necessários à aplicação concreta da norma. Reforçando tal entendimento já decidiu o STF, no RE nº 343.446-SC, cujo relator foi o Min. Carlos Velloso, em 20.3.2003, cuja ementa segue abaixo:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO - SAT. LEI 7.787/89, ARTS. 3º E 4º; LEI 8.212/91, ART. 22, II, REDAÇÃO DA LEI 9.732/98. DECRETOS 612/92, 2.173/97 E 3.048/99. C.F., ARTIGO 195, § 4º; ART. 154, II; ART. 5º, II; ART. 150, I.

I. - Contribuição para o custeio do Seguro de Acidente do Trabalho - SAT: Lei 7.787/89, art. 3º, II; Lei 8.212/91, art. 22, II: alegação no sentido de que são ofensivos ao art. 195, § 4º, c/c art. 154, I, da Constituição Federal: improcedência. Desnecessidade de observância da técnica da competência residual da União, C.F., art. 154, I. Desnecessidade de lei complementar para a instituição da contribuição para o SAT.

II. - O art. 3º, II, da Lei 7.787/89, não é ofensivo ao princípio da igualdade, por isso que o art. 4º da mencionada Lei 7.787/89 cuidou de tratar desigualmente aos desiguais.

*III. - As Leis 7.787/89, art. 3º, II, e 8.212/91, art. 22, II, definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio e grave", não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, C.F., art. 5º, II, e da legalidade tributária, C.F., art. 150, I.*

*IV. - Se o regulamento vai além do conteúdo da lei, a questão não é de inconstitucionalidade, mas de ilegalidade, matéria que não integra o contencioso constitucional.*

*V. - Recurso extraordinário não conhecido."*

Assim, os conceitos de atividade preponderante, bem como, a graduação dos riscos de acidente de trabalho, não precisariam estar definidos em lei. O Decreto é ato normativo suficiente para definição de tais conceitos, uma vez que são complementares e não essenciais na definição da exação.

Assim, ao descumprir os preceitos legais e efetuar pagamentos de participação nos lucros, sem a existência estabelecimento de metas prévias nos acordos, assumiu o recorrente o risco de não se beneficiar pela possibilidade de que tais valores estariam desvinculados do salário.

### **CONCLUSÃO**

Pelo exposto, voto pelo CONHECIMENTO PARCIAL do recurso para na parte conhecida NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira